РАЗГРАНИЧЕНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ РУКОВОДИТЕЛЯ И ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА ПРИ НАРУШЕНИЯХ, ВЫЯВЛЕННЫХ В ХОДЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

Конева Анастасия Валерьевна
ассистент кафедры публично – правовых наук
ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина» Оренбургский институт (филиал), г. Оренбург
Садриев Эльмир Равилевич
студент факультета «Юриспруденция»
ФГАОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина» Оренбургский институт (филиал), г. Оренбург

Аннотация. Когда органы государственного финансового контроля выявляют искажение учета или просрочку отчетности, остается неясным, кто отвечает за нарушение: руководитель или главный бухгалтер. Причина в том, что действующий закон о бухгалтерском учете не сохранил прежнее прямое распределение ответственности между ними. Цель – определить, по каким критериям ответственность за учетные и бюджетные нарушения распределяется между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером. Использованы формально-юридический, сравнительно-правовой и статистический методы. Установлено, что руководитель отвечает за организацию учета и за решения, оформленные письменным распоряжением при разногласиях. Ответственность главного бухгалтера определяется обязанностями, закрепленными локальными актами, а судебные разъяснения сохраняют функциональную формулу прежнего закона. Процессуальная практика Счетной палаты за 2022–2024 годы показывает, что административный порядок преобладает над дисциплинарным. Предложено закреплять распределение подписей в учетной политике, вести журнал письменных распоряжений и указывать в акте проверки документ, возлагающий нарушенную обязанность на конкретное лицо. Выводы применимы в учреждениях, коммерческих организациях и органах внутреннего финансового контроля.

Ключевые слова: финансовый контроль, главный бухгалтер, руководитель экономического субъекта, административная ответственность, бухгалтерский учет, бюджетная отчетность, должностное лицо.

DELINEATION OF RESPONSIBILITIES BETWEEN THE MANAGER AND THE CHIEF ACCOUNTANT IN CASES OF VIOLATIONS IDENTIFIED DURING FINANCIAL CONTROL

Koneva Anastasia Valeryevna
assistant of the Department of Public Law Sciences,
Federal State Autonomous Educational Institution of Higher Education “Moscow State Law University named after O.E. Kutafin”, Orenburg Institute (branch), Orenburg
Sadriev Elmir Ravilevich
student of the Faculty of Jurisprudence,
FSAEI HE "O.E. Kutafin Moscow State Law University" Orenburg Institute (branch), Orenburg

Abstract. Financial control bodies often find distorted accounts or late reports. It is then unclear who should be liable: the head of the entity or the chief accountant. The current accounting law no longer divides their responsibility directly. The aim is to define the criteria for dividing liability for accounting and budget violations between the head and the chief accountant. Formal legal, comparative legal and statistical methods are used. The head is liable for organizing accounting and for written orders issued in case of disagreement. The chief accountant is liable within the duties set by internal acts. Court guidance still follows the formula of the former law. The Accounts Chamber’s practice in 2022–2024 shows that administrative proceedings prevail over disciplinary measures. We propose to fix the allocation of signatures in the accounting policy, to keep a register of written orders, and to name in each audit act the document assigning the breached duty. The results can be used by public institutions, companies and internal financial control bodies.

Keywords: financial control, chief accountant, head of an economic entity, administrative liability, accounting, budget reporting, official.

По обзору Федерального казначейства за первое полугодие 2025 года, в 13% проверенных объектов контроля допущены нарушения, связанные с несвоевременным представлением отчетности [6]. По каждому такому эпизоду контролирующий орган должен определить конкретное должностное лицо, в отношении которого составляется протокол.

Перечень составов, по которым устанавливается вина должностного лица, продолжает расширяться. Федеральным законом от 28.12.2025 № 506-ФЗ КоАП РФ дополнен статьей 15.37.1 о несоблюдении требования о ведении раздельного учета по обязательствам, подлежащим казначейскому сопровождению [2]. Санкции подобных норм обращены и к организации, и к работнику, который исполнял обязанность. Претендентов на эту роль обычно двое: руководитель, подписавший документ, и главный бухгалтер, отразивший операцию.

В постатейном комментарии А.Н. Борисова к Закону № 402-ФЗ главный бухгалтер описан как работник, который подчиняется непосредственно руководителю и отвечает за формирование учетной политики, ведение учета и своевременное представление отчетности [1].

Т.С. Маслова делает акцент на руководителе: «ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций» [5].

Акценты у этих авторов разные, но оба исходят из функциональной формулы прежнего Закона № 129-ФЗ. По материалам системы ГАРАНТ, именно по п. 2 ст. 7 Закона № 129-ФЗ главный бухгалтер нес ответственность за формирование учетной политики, ведение учета и представление отчетности [7]. В действующем законе такого правила нет. Поэтому неясно, на чем теперь основана личная ответственность главного бухгалтера и в каких случаях она переходит к руководителю. Цель статьи – определить критерии разграничения ответственности руководителя и главного бухгалтера за нарушения, выявляемые финансовым контролем, и обосновать способы их документального закрепления.

Закон № 402-ФЗ строит распределение обязанностей вокруг руководителя: «ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта» (ч. 1 ст. 7) [10]. Согласно ч. 3 той же статьи, руководитель обязан поручить ведение учета главному бухгалтеру или иному должностному лицу либо заключить договор об оказании бухгалтерских услуг [10]. Главный бухгалтер появляется в законе как лицо, которому эта обязанность передана; перечня его собственных обязанностей и пределов ответственности закон не устанавливает.

Объем личной ответственности главного бухгалтера поэтому определяется не законом, а актами работодателя: трудовым договором, должностной инструкцией, приказом об учетной политике. Если таких актов нет, нарушение скорее будет квалифицировано как упущение в организации учета и вменено руководителю.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 исходит из иной логики. В п. 24 руководитель назван лицом, несущим «ответственность за надлежащую организацию бухгалтерского учета», а главный бухгалтер – отвечающим за ведение учета и своевременное представление полной и достоверной отчетности [8]. Разъяснение дано по Закону № 129-ФЗ (он утратил силу с 2013 года), однако по-прежнему приводится при квалификации деяний по ст. 15.11 КоАП РФ. Выходит, что функциональную границу, исключенную из текста закона, удерживает судебное толкование.

Сам закон переносит ответственность только в одном случае – при разногласиях по поводу ведения учета (ч. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ). Если главный бухгалтер принимает документ к учету или отражает объект в отчетности по письменному распоряжению руководителя, тот «единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию» [10].

Согласно примечанию к ст. 2.4 КоАП РФ, руководители и другие работники

организаций, совершившие правонарушение в связи с организационно-распорядительными или административно-хозяйственными функциями, «несут административную ответственность как должностные лица» [4]. Главный бухгалтер подпадает под эту норму в силу административно-хозяйственных функций; руководитель – в силу распорядительных. Если руководитель субъекта малого предпринимательства ведет учет сам (ч. 3 ст. 7 Закона № 402-ФЗ), обе функции соединяются в одном лице, и вопрос о разграничении не возникает [10].

Из приведенных норм выводится авторская классификация оснований ответственности. Организационное основание закреплено за руководителем. Оно охватывает нарушения, вызванные отсутствием бухгалтерской службы, учетной политики или условий для ведения учета. Функциональное основание относится к главному бухгалтеру; оно действует в пределах обязанностей, переданных ему локальными актами, и вытесняется распорядительным основанием, если есть письменное распоряжение руководителя. Составляя протокол, контрольный орган должен установить, какое из трех оснований подтверждено документами конкретного учреждения.

Главного бухгалтера защищает только письменная форма несогласия: устное возражение, не оформленное распоряжением по ч. 8 ст. 7, при проверке Казначейства или Счетной палаты доказательственного значения практически не имеет.

Протокол по итогам финансового контроля составляется на конкретное лицо, и это лицо фактически определяется уже в акте проверки. Составы, которые применяют органы контроля, заметно различаются по санкциям для должностных лиц (таблица 1).

Таблица 1 – Размер административного штрафа для должностных лиц по составам, применяемым по результатам финансового контроля

Состав КоАП РФ	Существо нарушения	Штраф для должностного лица, руб.
ч. 1 ст. 15.11	Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету	5 000–10 000
ч. 4 ст. 15.15.6	Грубое нарушение требований к бюджетному (бухгалтерскому) учету	15 000–30 000
ст. 15.37.1	Несоблюдение требования о раздельном учете при казначейском сопровождении	10 000–50 000
ст. 15.49	Нарушение срока утверждения сведений об операциях с целевыми средствами	10 000–50 000

Источник: составлено по [2], [4].

Верхний предел штрафа по ч. 4 ст. 15.15.6 КоАП РФ втрое выше предела ч. 1 ст. 15.11 (авторский расчет). Значит, при одинаковом по существу искажении учетных данных работник государственного учреждения рискует больше, чем главный бухгалтер коммерческой организации. По ст. 15.37.1 риск распределяется иначе: раздельный учет стал безусловной

обязанностью участников казначейского сопровождения с июня 2025 года (ст. 242.23 Бюджетного кодекса РФ) [2]. Поэтому ответственность может наступить и для коммерческого подрядчика, у которого граница между руководителем и главным бухгалтером зависит от приказа о раздельном учете.

Счетная палата Российской Федерации публикует сопоставимые ряды данных о процессуальной деятельности своих инспекторов. В них отражены и дисциплинарные, и административные последствия проверок (таблица 2). Соотношение этих видов ответственности важно для темы: дисциплинарное взыскание на главного бухгалтера налагает руководитель, а административное наказание назначает суд, который изучает распределение обязанностей.

Таблица 2 – Результаты процессуальной деятельности по итогам мероприятий Счетной палаты Российской Федерации, 2022–2024 годы

Показатель	2022	2023	2024
Привлечено лиц к дисциплинарной ответственности	87	8	21
Возбуждено дел об административных правонарушениях	93	132	66
Дел, по которым судами назначены административные наказания	66	126	73

Источник: [3].

В 2023 году возбуждено 132 дела при восьми лицах, привлеченных к дисциплинарной ответственности [3]: на одно дисциплинарное взыскание пришлось более 16 административных дел (авторский расчет).

Сокращение числа дел в 2024 году не говорит об ослаблении контроля. Возбуждено 66 дел, а судебных постановлений о назначении наказания вынесено 73 [3]; вероятно, часть постановлений относится к делам, начатым годом ранее. Доля дел, завершившихся наказанием, выросла примерно с 71% в 2022 году до 95% в 2023 году (ориентировочный расчет по таблице 2). Чем выше эта доля, тем меньше у должностного лица возможностей оспорить свою роль после составления протокола. Значение досудебной стадии от этого только растет.

Управлением Федерального казначейства по Республике Адыгея за 2024 год составлено 27 протоколов об административных правонарушениях [9], и по каждому протоколу в отношении должностного лица нужно было выбрать одного из участников операции. Возражения к акту проверки, подкрепленные приказом о распределении обязанностей, по существу остаются последней возможностью скорректировать этот выбор до суда.

Нагляднее всего это видно на просрочке отчетности. По обзору Казначейства, в 3% проверенных объектов нарушены порядок и сроки представления отчетности об использовании субсидии; просрочка составила от 4 до 16 рабочих дней [6]. Срок устанавливается соглашением о субсидии, которое подписывает руководитель, а отчет готовит бухгалтерская служба. Если

приказа, возлагающего контроль за сроками на главного бухгалтера, нет, ответственность обоснованно ложится на руководителя: обязательство принимал он.

Действующее право уже дает два документальных средства защиты: письменное распоряжение по ч. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ и своевременное исправление ошибки, освобождающее от ответственности по ст. 15.11 КоАП РФ. Однако оба работают, только если роли руководителя и главного бухгалтера закреплены заранее.

От ответственности освобождают самостоятельная подача уточненной декларации с уплатой налога и пеней, а также исправление ошибок (включая представление пересмотренной отчетности) до утверждения отчетности [7]. Это условие жестко привязано ко времени. Поэтому полезен внутренний порядок, при котором главный бухгалтер обязан сразу сообщить руководителю о найденной ошибке, а руководитель – принять решение об исправлении в установленный срок.

Нецелевое использование бюджетных средств (ст. 15.14 КоАП РФ) устроено иначе: решение о расходе принимает руководитель [4]. В таких эпизодах ответственность следует за подписью на распорядительном документе; главный бухгалтер отвечает только при собственном участии в операции.

Полагаем, что границу ответственности нужно закреплять до проверки с помощью трех локальных решений: матрица подписей в учетной политике по видам документов; журнал распоряжений, отданных по ч. 8 ст. 7 Закона № 402-ФЗ; в должностной инструкции – закрытый перечень обязанностей главного бухгалтера, включая сроки отчетности по субсидиям.

Матрица устраняет неопределенность организационного основания. Журнал превращает распорядительное основание в доказательство. Закрытый перечень ограничивает функциональное основание теми обязанностями, которые главный бухгалтер действительно исполняет. Каждое решение адресовано одному виду нарушений.

Обязанность раздельного учета по ст. 242.23 Бюджетного кодекса РФ распределяется по-разному в зависимости от исполнителя. В бюджетном учреждении – исполнителе контракта она входит в бюджетный учет и закономерно возлагается на главного бухгалтера. У коммерческого подрядчика раздельный учет затрагивает договорную работу и закупки; без приказа о его организации ответственность ложится на руководителя по ч. 1 ст. 7 Закона № 402-ФЗ [10].

Изменения вступили в силу с 01.01.2026 [2], поэтому подрядчикам с казначейским сопровождением приказ о раздельном учете нужен уже в текущем отчетном периоде.

Органам контроля требуется своя мера. В акте проверки Казначейства или его территориального управления по каждому нарушению целесообразно указывать документ, возлагающий обязанность на конкретное лицо (приказ, должностную инструкцию, распоряжение). Тогда протокол будет опираться на роль, уже установленную в акте, а спор о

субъекте сместится в стадию возражений. Если такой порядок закрепят стандарты внутреннего государственного финансового контроля, доля протоколов, составленных на главных бухгалтеров за организационные упущения руководителей, вероятно, снизится.

Разграничение ответственности руководителя и главного бухгалтера опирается в действующем праве на три основания: организационное основание закреплено за руководителем ч. 1 ст. 7 Закона № 402-ФЗ; функциональное зависит от локальных актов; распорядительное возникает при письменном распоряжении, отданном в случае разногласий.

Прямого правила о личной ответственности главного бухгалтера закон не содержит. Этот пробел восполняет судебное толкование, построенное на формуле утратившего силу Закона № 129-ФЗ. В практике Счетной палаты административный порядок заметно преобладает над дисциплинарным, а дела почти всегда завершаются наказанием, поэтому спор о субъекте фактически решается еще до суда.

Учреждениям и организациям это позволяет заранее определить, какие документы понадобятся каждому должностному лицу при возражениях на акт проверки.

Для экономических субъектов предложены матрица подписей в учетной политике, журнал письменных распоряжений и закрытый перечень обязанностей главного бухгалтера. Для органов контроля – указание в акте проверки документа, возлагающего нарушенную обязанность на конкретное лицо. Эффект этих мер зависит от того, будут ли они закреплены в стандартах внутреннего государственного финансового контроля. Особенно они нужны подрядчикам с казначейским сопровождением после введения ст. 15.37.1 КоАП РФ. Выводы касаются административной и дисциплинарной ответственности и не распространяются на уголовно-правовую оценку действий руководителя и главного бухгалтера.

Предстоит изучить судебную практику по ст. 15.15.6 КоАП РФ в разрезе должностей привлеченных лиц. Отдельного анализа требует распределение ответственности при передаче учета централизованным бухгалтериям и сторонним организациям.

Список литературы:

1. Борисов А. Н. Комментарий к Федеральному закону от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (постатейный) : 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юстицинформ, 2024. — 372 с. — ISBN 978-5-7205-2065-6.
2. Введены штрафы за нарушения при казначейском сопровождении // Официальный сайт органов местного самоуправления Кабанского района. URL: https://kabansk.gosuslugi.ru (дата обращения: 27.10.2026).
3. Итоги работы Счетной палаты в 2024 году. Отчет о работе Счетной палаты Российской Федерации. URL: https://bft.ru/newspictures/ (дата обращения: 27.10.2026).

4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (в действ. ред.). // КонсультантПлюс. — URL: www.consultant.ru (дата обращения: 27.10.2026).
5. Маслова Т.С. Контроль и ревизия в бюджетных учреждениях: учебное пособие. 2-е изд., перераб. М.: Магистр: ИНФРА-М, 2023.
6. Обзор недостатков и нарушений, выявленных Федеральным казначейством в ходе осуществления контроля в финансово-бюджетной сфере в субъектах Российской Федерации в первом полугодии 2025 года, а также положительной практики, направленной на предупреждение нарушений в финансово-бюджетной сфере // Официальный сайт Федерального казначейства. URL: https://roskazna.gov.ru (дата обращения: 27.10.2026).
7. Ответственность руководителя и главного бухгалтера в сфере бухгалтерского учета (август 2025) // Энциклопедия решений. Информационно-правовое обеспечение ГАРАНТ. URL: https://base.garant.ru/58073189/ (дата обращения: 27.10.2026).
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» (в действ. ред.). // КонсультантПлюс. — URL: www.consultant.ru (дата обращения: 27.10.2026).
9. Результаты контрольной деятельности Управления Федерального казначейства по Республике Адыгея за 2024 год // Официальный сайт Управления Федерального казначейства по Республике Адыгея. URL: https://adygeya.roskazna.gov.ru/press/354849 (дата обращения: 27.10.2026).
10. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в действ.ред.). // КонсультантПлюс. — URL: www.consultant.ru (дата обращения: 27.10.2026).